

Audience publique du 2 avril 2009

Recours formé par
Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24458 du rôle et déposée le 4 juin 2008 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... et son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., portant recours, non autrement qualifié, contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2008 ayant rejeté comme non fondée leur réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, émis le 31 mai 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 31 octobre 2008 ;

Vu le mémoire en réplique des époux ... déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} décembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Le bureau d'imposition Luxembourg IX de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit en date du 31 mai 2007 à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2006.

Par courrier daté du 2 juin 2007, les époux ... introduisirent une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

Par décision datée du 7 mars 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « *le directeur* », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

«Nach Einsicht der am 6. Juni 2007 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher

die Eheleute, Herr ... und Frau Gisela WIRTZ, mit Wohnsitz in L-2227 Luxemburg, gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006, ergangen am 31. Mai 2007, „Widerspruch“ einlegen;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Rechtsbehelf des Widerspruchs, der dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist;

dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlen, dass das Steueramt für das strittige Jahr die erklärten Betriebsausgaben nicht anerkannte;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer in ihrer Einkommensteuererklärung des strittigen Jahres einen Pauschalbetrag von 30% der Einnahmen aus selbstständiger Arbeit als Betriebsausgaben geltend machten;

In Erwägung, dass das Steueramt den Reklamanten am 23. April 2007 in einem Schreiben in Ausführung des § 205 Abs. 3 AO mitteilte, dass der Pauschalbetrag auf 3.400 Euro jährlich begrenzt sei;

In Erwägung, dass die Reklamanten daraufhin dem Steueramt am 21. Mai 2007 schriftlich mitteilten, dass sie anstelle der pauschalierten Unkosten den tatsächlichen Betriebsaufwand geltend machen wollten und demzufolge die entsprechende Aufstellung einschließlich Anlagen in einer geänderten Einkommensteuererklärung anfügten;

In Erwägung, dass das Steueramt die geltend gemachten Betriebsausgaben nicht berücksichtigte weil diese größtenteils nicht im Zusammenhang mit in Luxemburg zu versteuernden Einkommen ständen und darüber hinaus weitestgehend auch privat bedingt seien;

In zusätzlicher Erwägung, dass die Rechtsmittelführer in ihrem Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung des Jahres 2006 vom 30. März 2007 dem Steueramt mitteilten, dass der Reklamant ab dem 1. Mai 2007 sein vorzeitiges Altersruhegeld beziehen wird und er nicht erwartet bis zu diesem Zeitpunkt noch Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in nennenswerter Höhe zu erzielen;

dass sie begehren die Einkommensteuervorauszahlungen dementsprechend festzusetzen;

In Erwägung, dass sich die Einnahmen aus selbstständiger Arbeit des Reklamanten für das strittige Jahr wie folgt zusammensetzen:

<i>Gesamtrechnung an Lambdalux Immobilière S.A in Luxemburg</i>	
<i>für die Beratung beim Verkauf eines Objekts:</i>	<i>83.635,74 Euro</i>
<i>Rechnung an Tower Training & Consulting in Luxemburg:</i>	<i>1.092,48 Euro</i>
<i>Total der Betriebseinnahmen:</i>	<i>84.728,22 Euro</i>

In Erwägung, dass sich die Betriebsausgaben des strittigen Jahres laut Anlage 152 wie folgt zusammensetzen:

<i>Reise- und Repräsentationskosten:</i>	<i>897,95 Euro</i>
<i>Strom</i>	<i>69,76 Euro</i>
<i>Wasser</i>	<i>33,04 Euro</i>
<i>Heizung</i>	<i>135,89 Euro</i>
<i>Telefon</i>	<i>1.711,48 Euro</i>
<i>Miete</i>	<i>2.594,40 Euro</i>
<i>Feuerversicherung</i>	<i>32,68 Euro</i>
<i>Hausüberwachung</i>	<i>85,03 Euro</i>
<i>Büromaterial</i>	<i>241,29 Euro</i>
<i>berufsbedingte Mitgliedsbeiträge</i>	<i>701,40 Euro</i>
<i>Zeitschriften</i>	<i>185,52 Euro</i>
<i>An Dritte weiter verrechnete Ausgaben</i>	<i>92,00 Euro</i>
<i>Anzeigen</i>	<i>549,02 Euro</i>
<i>Neue Anschaffungen</i>	<i>1.148,33 Euro</i>
<i>Ausgaben für Fahrzeug</i>	<i>1.973,23 Euro</i>
<i>Abschreibungen</i>	<i>6.092,32 Euro</i>
<i>Total der Betriebsausgaben</i>	<i>16.543,34 Euro</i>

In Erwägung, dass gemäß Artikel 93 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) die Vorschriften der Artikel 16 bis 60 L.I.R. auf den Gewinn aus der Ausübung eines freien Berufs anwendbar sind, soweit sie mit den Verhältnissen bei der Ausübung des freien Berufs vereinbar sind;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 45 Abs. 1 L.I.R. als abzugsfähige Betriebsausgaben die Anwendungen gelten, die ausschließlich durch den Betrieb veranlasst sind;

In Erwägung, dass aus den vorliegenden Belegen nicht eindeutig hervor geht inwieweit sie ausschließlich durch den Betrieb bedingt sind und sie demzufolge ausschließlich auf einer Schätzung des Reklamanten beruhen;

In Erwägung, dass der Reklamant angibt zwei Wagen zu betrieblichen Zwecken im strittigen Jahr benutzt zu haben und die anteilige Privatnutzung auf 14% schätzt, dass dieser Schätzung jedoch kein Fahrtenbuch zu Grunde liegt und darüber hinaus die betriebsbedingte Nutzung zweier Fahrzeuge nicht ersichtlich ist;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 12 Abs. 1 L.I.R. die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen;

dass demgemäß die Ausgaben für Bewirtung von und Geschenke an Geschäftsfreunde, sowie die Beiträge für Clubs keine Betriebsausgaben darstellen;

In Erwägung, dass Aufwendungen für den Bezug von Zeitungen und Zeitschriften in

der Regel nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind;

dass demzufolge die geltend gemachten Bezugsgebühren für Zeitungen nicht abzuziehen sind;

In Erwägung, dass sämtliche Unkosten in Verbindung mit dem Arbeitszimmer des Reklamanten auf einem geschätzten Anteil von 9,4% der Gesamtfläche des während des strittigen Jahres gemieteten Hauses beruht, ohne dass der Reklamant diese Schätzung jedoch durch entsprechende Dokumente und Nachweise belegt;

In Erwägung, dass in der Regel Computer auf drei Jahre abgeschrieben werden und eine Neuanschaffung eines Notebooks im Dezember des strittigen Jahres, also 4 Monate vor dem Ende der selbstständigen Tätigkeit, auf eine offensichtliche private Nutzung schließen lässt;

dass demzufolge gemäß Artikel 12 Abs. 1 die Anschaffung des Computers mitsamt Zubehör nicht als Betriebsausgaben anzusehen sind;

In Erwägung, dass im vorliegenden Fall eine genaue Bezifferung der tatsächlich und ausschließlich durch die freiberufliche Tätigkeit veranlassten Betriebsausgaben nur schwer erbracht werden kann;

dass daher die Betriebsausgaben auf dem Weg der Schätzung gemäß § 217 AO zu bestimmen sind;

dass dem vom Steueramt geschätzten Betrag von 3.400 Euro nicht durch im Verfahren hervorgebrachte Tatsachen widersprochen wird;

dass vorliegender Anfechtungsentscheid die abzugsfähigen Betriebsausgaben ebenso auf diesen Betrag festsetzt;

**AUS DIESEN GRÜNDEN
ENTSCHEIDET:**

die Anfechtung ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen (...).

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2008, les époux ... ont introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 7 mars 2008.

Le tribunal est en premier lieu amené à constater que les époux ... n'ont pas qualifié leur recours.

Cette circonstance en elle-même n'est cependant pas de nature à entraîner l'irrecevabilité ou la nullité du recours, étant donné que l'indication dans la requête s'il s'agit d'un recours en réformation ou en annulation, n'est pas exigée à peine de nullité par la loi (cf. trib. adm. 20 décembre 2000, n° 12192 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 309). Il est par ailleurs admis que si la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 536).

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre

administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître d'un recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 7 mars 2008.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Les demandeurs, exposant que Monsieur ... poursuivrait une activité d'indépendant depuis environ 2004, font grief au directeur de ne pas avoir pris en compte l'intégralité des frais qu'ils entendent faire valoir à titre de dépenses d'exploitation dans la catégorie des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale dans le chef du demandeur, en l'occurrence des frais relatifs à un cabinet de travail au domicile privé, des frais de voiture, des frais de représentation et de cadeaux, des frais de cotisations, des frais de journaux, ainsi que des frais de matériel informatique.

Ils font valoir qu'ils auraient aménagé vers 2001 la chambre à coucher de leur fille comme cabinet de travail, et qu'ils auraient fait valoir les frais y relatifs à titre de frais d'obtention, respectivement, depuis 2004/2005, à titre de dépenses d'exploitation. Ils soutiennent que ces frais auraient toujours été acceptés tels quels par le bureau d'imposition, jusqu'à l'année d'imposition 2005, où le bureau d'imposition aurait procédé à une déduction forfaitaire de 30% des revenus à titre de dépenses d'exploitation, tandis qu'en 2006, seul un forfait de 3.400 euros aurait été accepté, bien que les revenus du demandeur auraient été nettement plus élevés en 2006. Ils expliquent encore la manière de laquelle la surface utile dudit cabinet de travail aurait été déterminée par eux.

Quant aux dépenses relatives à l'utilisation de voitures privées qu'ils font valoir à titre de dépenses d'exploitation, ils exposent qu'en raison des coûts d'essence élevés, ils auraient utilisé en 2006 le véhicule de la marque BMW que peu et essentiellement pour des trajets professionnels, tandis qu'ils auraient eu recours au véhicule de la marque Opel Corsa essentiellement pour des trajets d'ordre privé. Ils auraient acheté un nouveau véhicule de la marque Opel Corsa en septembre 2006, qui aurait depuis été utilisé comme voiture professionnelle, et fin 2006, la voiture de la marque BMW aurait été immatriculée au nom de la demanderesse. Les demandeurs déclarent, dans l'hypothèse où seuls les frais relatifs à un véhicule pourraient être déduits à titre de dépenses d'exploitation, être d'accord avec une déduction proportionnelle des frais relatifs au véhicule BMW.

Quant aux frais de représentation et de cadeaux, les demandeurs renvoient aux justificatifs versés à ce titre, tout en précisant que le montant plus élevé des frais exposés en rapport avec un client BV 1864 s'expliquerait par la circonstance que les revenus engendrés grâce à ce client seraient nettement plus importants.

Quant aux cotisations, ils exposent que celles-ci se rapporteraient aux affiliations au « Cercle Munster », au « OpenBC », au « Economist Club Luxembourg » et au « Marketing Club Trier ». Quant aux affiliations au « Cercle Munster » et au « Marketing Club Trier », les demandeurs renvoient à une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2003. Ils renvoient, par ailleurs, à des dispositions qui seraient applicables en Allemagne sur cette question. Ils expliquent que les cotisations relatives au « Marketing Club

Trier » et au « *Economist Club Luxembourg* » auraient, en 2002, été acceptés intégralement par le bureau d'imposition, et l'auraient été dans la suite au moins en partie.

Ils expliquent encore avoir déduit une part privée de 50% des frais relatifs aux périodiques tels que « *Le Jeudi* » et « *Le Luxemburger Wort* » et avoir fait valoir à hauteur de 100% parmi les frais d'exploitation seulement l'abonnement relatif au journal « *Cash* ».

Quant au matériel informatique dont les demandeurs ont fait valoir les frais d'acquisition, ils exposent que plus particulièrement l'ordinateur aurait été acquis exclusivement à des fins professionnelles en décembre 2006, tandis que l'ancien ordinateur du demandeur aurait été remis à son épouse. Pour contrer le moyen du directeur basé sur un courrier dont celui-ci a déduit que le demandeur aurait cessé son activité peu de temps après l'acquisition dudit ordinateur, les demandeurs précisent encore qu'ils n'auraient pas déclaré au bureau d'imposition que le demandeur cesserait son activité d'indépendant, mais auraient uniquement indiqué que ses revenus seraient plus réduits à l'avenir. Ils soulignent encore que, contrairement au notebook, les accessoires informatiques auraient été acquis déjà début 2006. Enfin, les demandeurs déclarent être d'accord avec une déduction des frais d'acquisition relatifs au notebook de façon échelonnée sur trois ans.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, donne à considérer que les impositions des années antérieures ne sauraient être invoquées par les demandeurs, étant donné que ces bulletins auraient acquis autorité de chose décidée, et que, par ailleurs, le principe de l'annuité de l'impôt consacré par l'article 100 de la Constitution et par l'article 1^{er} de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, ci-après désignée « *LIR* », impliquerait que la situation du contribuable soit considérée pour chaque année d'imposition suivant des données et caractéristiques propres, établies du moment, et qu'une décision prise par le bureau d'imposition pendant une année d'imposition ne saurait lui être opposée pour les années ultérieures, pour lesquelles il resterait en droit de reconsidérer sa position.

Il fait encore valoir qu'en vertu des articles 12 et 45 LIR, les dépenses d'exploitation ne seraient déductibles que si elles sont exclusivement provoquées par l'entreprise, tandis que celles provoquées par le ménage et pour l'entretien de la famille ne seraient pas déductibles. Parmi ces dernières figureraient les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même si elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Quant aux dépenses à caractère mixte, servant à des fins professionnelles et privées, une ventilation en quote-part privée et professionnelle ne saurait être prise en compte qu'à titre exceptionnel et en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable. En vertu du principe de l'interdiction de ventilation, les dépenses mixtes qu'on ne peut pas facilement scinder ne seraient pas déductibles dans leur intégralité.

Quant aux frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail, le délégué du gouvernement soutient qu'il ne serait pas possible de vérifier une quote-part privée et professionnelle. Il met encore en doute la réalité de l'utilisation de la pièce litigieuse comme cabinet de travail, puisqu'il serait difficilement concevable qu'un cabinet de travail ait été installé dans la chambre d'une des filles des demandeurs, alors que celle-ci aurait fait partie du ménage durant l'année litigieuse.

Les frais de voiture seraient pareillement le fruit d'une estimation par les demandeurs, sans qu'il ne soit possible, en l'absence d'une preuve concrète, telle qu'un carnet de bord, de distinguer la quote-part privée et professionnelle.

Le représentant étatique soutient que les frais de représentation et de cadeaux, tout comme les frais pour cartes de membres, tomberaient sous l'article 12, n° 1 LIR et constitueraient des dépenses de train de vie non déductibles.

Dans la mesure où les journaux et périodiques n'auraient aucun intérêt exclusivement professionnel, mais serviraient également à entretenir les demandeurs, les frais y relatifs ne seraient pas déductibles.

Le délégué du gouvernement fait encore valoir que, comme pour un notebook et ses périphériques il serait difficile de concevoir des critères objectifs de scission en quote-part privée et professionnelle, le principe de l'interdiction de ventilation sortirait ses effets, et les frais y relatifs ne seraient pas déductibles, à moins que le contribuable fournisse la preuve d'une utilisation exclusivement professionnelle.

Le délégué du gouvernement conclut que dans la mesure où les demandeurs n'auraient pas établi la relation économique entre les postes de dépenses invoquées et l'activité professionnelle du demandeur, ces frais ne seraient pas déductibles.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs exposent que leur fille ... aurait effectué ses études à Magdeburg en Allemagne, respectivement en Australie pendant l'année litigieuse, de sorte qu'elle n'aurait séjourné dans la maison familiale que lors de rares visites, lors desquelles une quatrième chambre à coucher aurait été à sa disposition. Leur fille Sonja, aurait pareillement fait ses études durant l'année 2006 à l'étranger, et ne serait retournée à la maison familiale qu'en novembre 2006.

Quant aux frais de voiture, les demandeurs donnent des explications sur le kilométrage effectué avec le véhicule BMW, et renvoient par ailleurs à un listing de rendez-vous professionnels qui auraient eu lieu en 2006 et pour lesquels le véhicule BMW aurait été utilisé.

Quant aux frais de représentation et frais de cotisations, les demandeurs insistent plus particulièrement sur une invitation d'un client Trierer BV 1864 AG en date du 3 février 2006 au restaurant « *Speltz* », qui aurait été un remerciement pour le mandat donné par cette société pour un honoraire à hauteur de 75.000 euro. Ils insistent encore sur une affiliation au « *Marketing Club Trier* », et renvoient, à cet égard, à l'objet de cette association tel que défini dans ses statuts, et font valoir qu'il s'agirait là d'une association professionnelle.

Enfin, en ce qui concerne les frais relatifs aux journaux, ainsi que ceux relatifs à l'ordinateur et aux accessoires informatiques, les demandeurs font valoir que l'ancien employeur de Monsieur ... aurait toujours abonné des journaux, tel que, en l'occurrence, le « *Luxemburger Wort* », et aurait toujours déduit les frais y relatifs à titre de frais d'exploitation. Ils concluent que cette même approche devrait être appliquée à leur cas.

En ce qui concerne l'ordinateur, ils font valoir que même dans des sociétés commerciales, l'utilisation d'ordinateurs ne serait rarement limitée à des usages exclusivement professionnels, et font plus particulièrement état des grandes d'entreprises

d'audit, dont les employés disposeraient d'un notebook, respectivement d'un ordinateur, pouvant en général être utilisé également à des fins privées, bien que ce matériel ferait entièrement partie de l'actif des sociétés et pourrait être déduit fiscalement. Les demandeurs réclament, en vertu du principe d'égalité, l'application des mêmes règles à leur cas particulier.

Il est constant en l'espèce que le demandeur a, durant l'année d'imposition litigieuse, exercé une activité d'indépendant, en l'occurrence celle de conseil économique. Les demandeurs entendent voir admettre un certain nombre de frais à titre de dépenses d'exploitation dans le cadre de cette activité d'indépendant, au-delà du forfait de 3.400 euros admis par le bureau d'imposition, tandis que le délégué du gouvernement conclut à la non déductibilité de ces dépenses au motif que la relation économique entre les frais en question et l'activité professionnelle ne serait pas établie.

Aux termes de l'article 93 LIR, les dispositions des articles 16 à 60 LIR sont applicables en présence d'un bénéfice provenant d'une profession libérale, tel que c'est le cas en l'espèce.

Aux termes de l'article 45 (1) LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* », tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR « (...) *ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité* ».

Si l'article 12, n° 1 LIR pose le principe de l'interdiction de la ventilation des dépenses du train de vie qui servent également à l'activité professionnelle, il n'en reste pas moins que lorsque des dépenses ayant servi à des fins privées sont provoquées en partie par des considérations d'ordre professionnel et que cette partie peut être séparée nettement, selon des critères objectifs, la partie des dépenses ayant servi à des fins professionnelles est admise en déduction à titre de dépenses d'exploitation, à moins que cette partie ne soit d'importance minime. Lorsque les dépenses ne peuvent pas être ventilées d'une façon nette ou qu'il est difficilement discernable si les dépenses ont servi plutôt à la profession ou plutôt au train de vie, le montant intégral des dépenses n'est pas déductible conformément à l'article 12, n° 1 LIR. L'utilisation professionnelle doit pouvoir être établie sans difficultés majeures et d'une façon adéquate, selon des critères objectivement contrôlables, et la part professionnelle ne doit pas seulement être d'importance minime (en ce sens « *Notions fiscales de base concernant l'impôt sur le revenu* », par Guy Poos, Etudes fiscales n°124/127 de mai 2002, page 122).

Il échet encore de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, aux demandeurs d'établir que les frais dont ils font état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis à titre de frais d'exploitation.

Il convient dès lors d'examiner, au regard des conditions exposées ci-dessus, les différentes dépenses qui font l'objet du présent recours et que les demandeurs entendent faire admettre en déduction du bénéfice de l'activité d'indépendant du demandeur.

Quant au cabinet de travail, il convient de relever qu'il est en principe admis que l'intégralité de l'habitation du contribuable relève de la sphère privée. L'utilisation d'une partie de l'habitation peut néanmoins être admise en tant que cabinet de travail, et les frais y relatifs peuvent être admis comme frais d'exploitation, lorsque la pièce en question est utilisée exclusivement ou quasi exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle.

En l'espèce, les demandeurs déclarent avoir utilisé la chambre d'une de leurs filles, en l'occurrence celle de leur fille ..., comme cabinet de travail, dans la mesure où celle-ci n'aurait rejoint la maison familiale que lors de visites isolées, puisqu'elle aurait effectué ses études à Magdeburg en Allemagne, ainsi qu'en Australie pendant l'année litigieuse, et que lors de ces rares visites, une autre chambre aurait été à sa disposition, étant donné que la maison disposerait d'une quatrième chambre à coucher, tandis que le directeur reproche aux demandeurs de ne pas avoir documenté l'évaluation de la quote-part du cabinet de travail par rapport à la surface totale de la maison, en l'occurrence 9,4%, effectuée par eux, et tandis que le délégué du gouvernement met en doute la réalité de l'installation d'un cabinet de travail dans cette chambre, dans la mesure où la fille aurait fait partie du ménage pendant l'année litigieuse, et reproche, par ailleurs, aux demandeurs une taxation sommaire des dépenses, sans qu'il ne soit possible de vérifier une quote-part privée et professionnelle.

Il convient de prime abord de relever que c'est à tort que les demandeurs soutiennent qu'une acceptation, dans le passé, de certaines dépenses à titre de dépenses d'exploitation, respectivement à titre de frais d'obtention, impliquerait une obligation à charge du bureau d'imposition de les accepter également pour l'année litigieuse. En effet, en vertu du principe de l'annuité de l'impôt, consacré notamment à l'article 1^{er} LIR, la situation du contribuable doit être considérée pour chaque année d'imposition suivant des données et caractéristiques propres, établies du moment. Ensuite, il échet de relever que le juge administratif doit apprécier l'admissibilité de certaines dépenses dans la catégorie des dépenses d'exploitation au regard des dispositions légales applicables en la matière et au regard des éléments de fait à sa disposition, et il ne saurait être dispensé de cette analyse par le simple fait que certaines dépenses ont, dans le passé, été admises par le bureau d'imposition à titre de dépenses d'exploitation.

Il se dégage des pièces à la disposition du tribunal et des explications fournies par les demandeurs, que ceux-ci se prévalent d'une utilisation permanente et exclusive d'une pièce séparée de la maison, en l'occurrence la chambre à coucher de la fille ..., comme cabinet de travail, et évaluent cette pièce à une quote-part de l'ordre de 9,4% de la surface de la maison, correspondant à la quote-part des dépenses qu'ils entendent déduire à titre de dépenses d'exploitation.

Quant au principe de la déductibilité des frais liés à un cabinet de travail en l'espèce, et face aux doutes du délégué du gouvernement sur la réalité de l'utilisation de la pièce litigieuse exclusivement à des fins professionnelles, il échet de relever que même s'il est vrai que les demandeurs ne versent pas de pièces de nature à établir la poursuite des études par leur fille ... en Australie comme ils le soutiennent, il ressort néanmoins des pièces versées par eux que leur fille ... était immatriculée à l'université Otto-Von-Guericke à Magdeburg depuis le 1^{er} octobre 2005 jusqu'au 31 mars 2007, de sorte que l'argument tiré de ce que la fille ... aurait fait partie du ménage des demandeurs durant l'année d'imposition litigieuse n'est pas, à lui seul, de nature à mettre en doute que la chambre de celle-ci a été transformée et utilisée comme cabinet de travail. En l'absence d'autres moyens présentés par le délégué du gouvernement de nature à mettre valablement en doute la déclaration des demandeurs

concernant l'utilisation professionnelle de la chambre à coucher de leur fille, et en présence de pièces documentant l'absence de la fille de la maison familiale pendant l'année litigieuse, il y a lieu d'admettre que les demandeurs sont en droit de faire état de frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail dans leur maison privée, de sorte que le refus par le directeur d'accepter le principe d'une déductibilité de ces frais laisse d'être fondé.

Quant à la proportion des frais susceptibles d'être déduits à titre de dépenses d'exploitation, il ressort des pièces soumises au tribunal qu'à part les frais de télécommunications, qui sont mis en compte à titre de dépenses professionnelles à hauteur de 70% du montant total de ces frais, les demandeurs entendent déduire des frais à hauteur d'une quote-part de 9,4 %, correspondant, d'après eux, à la proportion de la surface de la pièce utilisée en tant que bureau, par rapport à celle de la maison.

Le tribunal est amené à rejeter le moyen du délégué du gouvernement suivant lequel les demandeurs auraient procédé à une taxation sommaire, sans qu'il soit possible de vérifier une quote-part privée et professionnelle, face au constat que les demandeurs déclarent avoir utilisé la pièce exclusivement à des fins professionnelles et ont eu recours à l'application d'une quote-part en fonction de la surface de cette pièce par rapport à celle de la maison, pour la détermination du quantum des frais dont ils se prévalent.

Si l'application d'une quote-part déterminée en comparaison de la surface de la pièce utilisée comme bureau par rapport à celle de la maison ne donne pas lieu à critique en soi, il faudra encore, en présence des contestations du directeur sur le mode de fixation de cette quote-part, que les demandeurs établissent de quelle manière cette quote-part a été déterminée, en l'occurrence qu'ils établissent quelle est la surface de la pièce litigieuse et celle de la maison par rapport à laquelle la quote-part litigieuse a été déterminée, afin de permettre au bureau d'imposition, respectivement au directeur, de contrôler le bien fondé de l'étendue des frais susceptibles d'être déduits. Force est de constater que les demandeurs ont versé, dans le cadre de la présente instance, des plans reprenant les surfaces des différentes pièces de leur maison et ont, par des notes inscrites sur ces plans, fourni également un calcul de la manière de laquelle ils ont déterminé la quote-part de 9,4%. S'il est exact que ces plans ne figurent pas au dossier fiscal remis par le délégué du gouvernement et ne semblent dès lors pas avoir été à la disposition du bureau d'imposition, respectivement du directeur, de sorte qu'on ne saurait reprocher au directeur de ne pas avoir considéré ces pièces, il n'en reste pas moins que, apprécié au jour où le tribunal, saisi d'un recours en réformation, doit statuer, le refus du directeur de prendre en compte des frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail, au motif que la quote-part mise en compte ne serait pas vérifiable, laisse d'être fondé.

Il convient de préciser que pour l'application de la prédite quote-part, les frais tels que repris sous l'intitulé ligne (« Zeile ») 13 à 16, ainsi que 18, 19, 22 et 27 du relevé figurant parmi les pièces des demandeurs sous le numéro D, sont à prendre en considération.

Par contre, en ce qui concerne les frais de télécommunication repris au numéro 17 de ce même relevé, que les demandeurs entendent déduire à hauteur de 70%, le tribunal est amené à constater que ceux-ci restent en défaut d'établir concrètement la proportion privée et la proportion professionnelle de ces frais, les seules factures, reprenant d'une manière générale les frais de télécommunication du ménage, étant insuffisantes à cet égard. Dès lors, ces frais ne sont pas à prendre en considération dans le cadre du calcul de la prédite quote-part.

Il suit des considérations qui précèdent que la décision directoriale litigieuse encourt la réformation pour autant qu'elle vise la question de la déductibilité des frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail au domicile privé des demandeurs. Le dossier est renvoyé, quant à ce volet du litige, devant le directeur pour exécution et pour transmission au bureau d'imposition compétent afin de procéder aux calculs de détail tout en tenant compte des principes retenus dans le présent jugement.

Les demandeurs entendent encore déduire des dépenses relatives à l'utilisation professionnelle de deux véhicules, en expliquant, à l'appui de leur recours, que le véhicule de la marque BMW aurait été utilisé majoritairement pour des trajets professionnels, tandis que le véhicule de la marque Opel Corsa aurait été utilisé essentiellement pour des trajets privés.

Il ressort de la déclaration d'impôt pour l'année 2006 et des pièces afférentes, que les demandeurs ont fait valoir, pour les deux véhicules confondus, des frais pour une quote-part professionnelle de 86 %.

En vertu des principes dégagés ci-dessus, il appartient au contribuable d'établir concrètement la proportion de l'utilisation de la voiture au service de son exploitation par rapport à l'utilisation privée de ce véhicule.

En l'espèce, le tribunal est amené à constater que les demandeurs restent en défaut de lui soumettre des éléments de preuve concrets, tel qu'un carnet de route ou un moyen de preuve équivalent, de nature à démontrer la proportion exacte des trajets professionnels dont ils se prévalent. Il est vrai qu'à l'appui de leur mémoire en réplique, les demandeurs versent un listing des trajets professionnels qu'ils déclarent avoir effectués avec le véhicule de la marque BMW. Or, dans la mesure où ils reconnaissent que ce listing n'est pas complet et ne contient pas tous les trajets professionnels et privés, dans la mesure où ils admettent que ce tableau a été établi *ex post* sur base d'informations tirées de l'agenda du demandeur visant l'année litigieuse, de sorte que ce tableau ne correspond pas à un carnet de bord tenu en bonne et due forme au jour le jour, et, enfin, dans la mesure où les demandeurs ne fournissent aucune preuve en ce qui concerne les trajets privés et professionnels effectués avec le véhicule Opel Corsa, le tribunal doit constater que les demandeurs restent en défaut d'établir la proportion des parts professionnelle et privée des frais de voiture.

Il s'ensuit que le recours est à rejeter, en ce qu'il concerne la déductibilité des frais de voiture.

Quant aux frais de représentation, et plus particulièrement quant aux cadeaux offerts aux clients et quant aux frais de restaurant, s'il est exact que de tels frais ne sont en principe pas déductibles au regard des dispositions de l'article 12 LIR précité, il n'en reste pas moins qu'ils peuvent être considérés comme dépenses d'exploitation, si le contribuable établit qu'ils ont été exposés dans l'intérêt exclusif de l'activité professionnelle. A cet égard, il convient cependant de relever que les frais de représentation, comme des frais de restaurant causés par une invitation des clients par l'exploitant, ou encore des cadeaux destinés à fidéliser la clientèle, constituent des dépenses d'exploitation s'analysant en des avantages alloués à des personnes déterminées dont le bureau d'imposition peut exiger, sur pied du paragraphe 205a (2) AO, disposant que « *wenn der Steuerpflichtige beantragt, dass Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei der Feststellung des Einkommens abgesetzt werden, so kann das Finanzamt verlangen, dass der Steuerpflichtige die Empfänger genau bezeichnet* », la désignation exacte des bénéficiaires par le contribuable comme condition de la déductibilité

en tant que dépenses d'exploitation. Il s'ensuit que pour les dépenses en question, le contribuable se trouve soumis à une obligation renforcée de preuve d'une relation économique avec son entreprise, entraînant qu'il devrait être en mesure de justifier concrètement le montant de frais de représentation par lui ainsi mis en avant (trib. adm. 12 février 2003, n° 14855 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n°110).

En ce qui concerne les frais relatifs à des réunions ou séminaires organisés par des associations professionnelles ou encore les frais de cotisation payés à de telles associations, ces frais sont déductibles, s'ils peuvent être considérés comme exposés pour des motifs exclusivement professionnels, à condition que le contribuable établisse que la participation à de tels séminaires ou réunions, respectivement l'affiliation à une association ait un intérêt professionnel certain pour lui. Par contre, les frais de repas exposés dans le cadre de l'activité pour de telles organisations ne peuvent pas être considérés comme exclusivement professionnels, dans la mesure où ces repas sont plutôt destinés à l'agrément privé qu'à l'intérêt de l'activité professionnelle.

Force est de constater qu'en l'espèce, les demandeurs avaient soumis au bureau d'imposition des pièces justificatives relatives à des frais de restaurant, et avaient, par ailleurs, indiqué les bénéficiaires de ces dépenses. Ils ont pareillement remis des justificatifs relatifs à l'achat de vin, respectivement de champagne, correspondant, d'après eux, à des cadeaux destinés à des clients.

Pareillement, ils avaient soumis au bureau d'imposition des pièces justificatives relatives à des cotisations payées à différentes associations, ainsi que des justificatifs relatifs à la participation à des réunions et des séminaires et plus particulièrement en rapport avec le « *Marketing Club Trier* » et l'« *Economist Club* ».

Ces pièces étaient forcément également à la disposition du directeur qui, en vertu de l'article 243 AO, doit procéder à un réexamen du dossier.

C'est à tort que le directeur, tout comme d'ailleurs le bureau d'imposition, n'a pas examiné ces pièces au regard de la question de l'admissibilité des dépenses y documentées à titre de dépenses d'exploitation. C'est ainsi à tort qu'il a retenu que les frais de cadeaux, les frais de restaurant et les cotisations ne sont pas déductibles, laissant sous-entendre que de tels frais tomberaient en toute hypothèse sous l'article 12, n° 1 LIR, sans vérifier, si, au regard des pièces lui soumises par les demandeurs, les dépenses invoquées ne peuvent pas être considérées comme avoir été exposés dans l'intérêt exclusif de l'activité d'indépendant du demandeur et si elles ne sont ainsi pas déductibles en tant que dépenses d'exploitation.

Quant aux frais de restaurant, le demandeur a fourni des explications plausibles concernant la facture du restaurant « *Speltz* » à hauteur de 462,40 euros, en rapport avec un client BV 1864, auquel un repas avait été offert afin de le remercier du mandat donné, qui, d'après les explications du demandeur a engendré la presque totalité de ses revenus pour l'année 2006.

Par contre, quant aux autres frais de restaurant, en l'occurrence les frais du restaurant « *Kaempff-Kohler* » pour un montant de 30,35 euros, du restaurant « *Ofstellglais* » pour un montant de 53,85 euros, du restaurant « *Sheraton* » d'un montant de 5,53 euros, du restaurant « *Pavillon* » d'un montant de 6,02 euros et du restaurant « *Sofitel* » d'un montant de 50 euros, le tribunal ne perçoit pas, malgré l'inscription du nom des bénéficiaires sur les factures

concernées, de façon claire et non contestable un lien entre ces dépenses et les revenus du demandeur, ceci notamment eu égard à la faible importance des frais concernés et à la nature des consommations, qui laissent difficilement entrevoir un repas d'affaires susceptible de fidéliser la clientèle (cf. par exemple une boisson et deux glaces au restaurant « *le Pavillon* », deux cafés au restaurant « *Sheraton* »), respectivement eu égard au fait que les noms indiqués sur les factures ne correspondent pas aux noms des clients auxquels le demandeur fait lui-même référence dans sa note explicative reprise dans l'annexe CD des pièces annexées au recours (EIB – facture « *Kaempff-Kohler* », DZ-Bank – facture « *Ofstellgleis* »).

Quant à la facture « *Sheraton* » de l'ordre de 30 euros, qui vise, suivant les indications reprises sur la facture, un forfait pour un déjeuner, le tribunal se doit de constater que d'après les annotations faites par le demandeur sur la facture en question, il s'agirait de frais en rapport avec un séminaire. Les frais de 2 x 35 euros, exposés en rapport avec deux réunions statutaires du « *Economist Club* », visent, d'après les pièces à la disposition du tribunal, également les frais de participation aux dîners organisés suite à ces réunions (cf. indication figurant sur le justificatif afférent : « *le prix par personne est de 35 euros pour ceux qui souhaitent participer au dîner...* »). Or, tel qu'il a été exposé ci-dessus, les frais de restauration en rapport avec la participation à un séminaire ou à une réunion, même organisée par une association professionnelle, ne sont pas déductibles à titre de dépenses d'exploitation, alors qu'ils sont à considérer comme frais d'ordre privé.

En ce qui concerne les frais du restaurant « *Blesius Garten* » en rapport avec un séminaire du « *Marketing-Club Trier* », du moment que les demandeurs rangent ces frais sous la rubrique des frais de restauration, il convient d'en déduire qu'il s'agit-là de frais de repas connexes à un séminaire, non déductibles en tant que frais d'exploitation.

Quant aux frais du restaurant « *Sofitel* », intitulés par les demandeurs « *BCC Christmas lunch* », les pièces à la disposition du tribunal l'amènent à la conclusion qu'il s'agit là d'une participation à un dîner de Noël auquel le demandeur a participé lui-même, de sorte que la conclusion s'impose qu'il s'agit là également de frais personnels, sans qu'un lien ne soit établi avec l'activité professionnelle du demandeur.

Quant aux frais relatifs à l'achat de vin de l'ordre de 53,40 euros, force est de constater que le seul justificatif versé est le récépissé du paiement avec carte bancaire, sans que les demandeurs n'aient fourni la facture en question, de sorte qu'il est impossible de vérifier à quel achat ce paiement bancaire correspond. Enfin, en ce qui concerne l'achat d'une bouteille de champagne de 24,90 euros, s'il est exact que les demandeurs ont versé un ticket de caisse du supermarché « *Auchan* », documentant l'achat de ladite bouteille, d'ailleurs ensemble avec d'autres achats manifestement d'ordre privé, il convient de relever que le bénéficiaire de cette bouteille de champagne tel que renseigné par les demandeurs, en l'occurrence un membre du bureau d'architecte « *Marrow* », n'est pas repris dans l'énumération des clients reprise dans la note explicative précitée des demandeurs concernant les dépenses d'exploitation, de sorte que le lien de cette dépense avec l'activité professionnelle du demandeur n'est pas établi de façon non contestable.

Il suit des considérations qui précèdent que le recours est partiellement fondé en ce qui concerne les frais de représentation, en l'occurrence en ce qu'il vise les frais du restaurant « *Speltz* ». Le recours est non fondé pour le surplus de ces frais de représentation.

En ce qui concerne les frais de cotisation, le tribunal est en premier lieu amené à relever que les cotisations pour l'association sans but lucratif « *Cercle Munster* » ne sauraient être déduites à titre de frais d'exploitation, étant donné que même si en général on pourrait admettre que l'affiliation à une telle organisation puisse le cas échéant avoir un intérêt professionnel, les circonstances de l'espèce amènent à la conclusion que cette dépense a été exposée dans un intérêt exclusivement privé, ce qui est confirmé par la circonstance qu'aucune des factures de restaurant dont les demandeurs se prévalent, n'émane du « *Cercle Munster* ». Par conséquent, le recours laisse d'être fondé en ce qui concerne les frais de cotisation au « *Cercle Munster* ».

Par contre, en ce qui concerne les cotisations pour l'affiliation au « *Open BC* », au « *Economist Club Luxembourg* » et au « *Marketing Club Trier* », le constat s'impose qu'il s'agit là d'associations professionnelles, qui ont un rapport avec l'activité professionnelle du demandeur, de sorte que le recours est fondé quant à ce volet du litige.

Quant aux journaux et périodiques, s'il s'agit de publications d'intérêt général ou susceptibles d'intéresser un large public, leurs frais d'acquisition ne sont pas déductibles, à moins que le contribuable établisse que ces publications servent sinon exclusivement ou du moins de façon largement prépondérante à des fins professionnelles (trib. adm. 6 août 1997, n° 9576 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 154). Il y a dès lors lieu de distinguer entre, d'un côté, les publications qui *a priori* ont un caractère non professionnel, et qui, en vertu de l'article 1^{er}, n° 1 LIR, ne sont pas déductibles, car servant essentiellement à entretenir et à compléter la culture générale, à moins que le contribuable établisse qu'elles servent exclusivement ou de façon prépondérante à des fins professionnelles, et, de l'autre côté, les journaux et périodiques spécialisés concernant l'activité professionnelle exercée par le contribuable, qui peuvent être déduits à titre de dépenses d'exploitation.

Là encore, c'est à tort que le directeur s'est retranché derrière le constat général que des frais pour journaux et périodiques ne sont pas déductibles, respectivement a confirmé une évaluation forfaitaire de l'ensemble des frais d'exploitation, au motif qu'il ne serait pas possible de déterminer le quantum exact des dépenses d'exploitation déductibles, sans examiner si, au regard des pièces lui soumises par les demandeurs, et au regard de la nature des différents journaux et périodique litigieux, les dépenses y relatives ne peuvent pas être considérés comme avoir été exposés dans l'intérêt exclusif de l'activité d'indépendant du demandeur et s'ils ne sont ainsi pas déductibles en tant que dépenses d'exploitation, au-delà du forfait admis par le bureau d'imposition.

En l'espèce, il ressort des éléments du dossier que les demandeurs ont fait valoir des frais relatifs à leurs abonnements aux journaux « *Luxemburger Wort* », « *Jeudi* » et « *Fortune* », mais uniquement à hauteur de 50%. En faisant valoir une part professionnelle de seulement 50%, ils admettent forcément que ces périodiques ne servent pas de façon exclusive ou du moins de façon prépondérante à des fins professionnelles, de sorte qu'au regard des conditions dégagées ci-dessus, les frais y relatifs ne sont pas déductibles du tout. En ce qui concerne l'abonnement pour le magazine « *Cash* » de l'ordre de 10,23 euros, force est de constater que les demandeurs se limitent à fournir à titre de justificatif un extrait de compte au bénéfice d'une société Interabo Betreuungs-GmbH, sans fournir la facture à laquelle ce paiement se réfère, de sorte que le tribunal est dans l'impossibilité de vérifier à quel abonnement le paiement correspond, et de vérifier s'il existe une relation entre ce journal et les activités professionnelles du demandeur.

Le recours laisse dès lors d'être fondé en ce qui concerne les frais de journaux.

Enfin, en ce qui concerne les frais pour l'acquisition de matériel informatique, il est de principe qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf s'il sert et ne peut servir qu'à des fins professionnelles.

En l'espèce, les demandeurs font valoir, à titre de frais d'exploitation, les frais d'acquisition relatifs à une pochette pour un notebook, à un logiciel, à un notebook « *Toshiba* », ainsi qu'à divers accessoires informatiques. Ils font valoir que le notebook aurait été utilisé exclusivement par le demandeur, tandis que son ancien notebook aurait dorénavant été utilisé par son épouse à des fins privées.

Le directeur a refusé la prise en compte du notebook, ensemble avec le matériel informatique, au motif que les frais d'acquisition d'un ordinateur devraient être amortis sur une durée de trois ans et au motif que ledit ordinateur aurait été acquis peu de temps avant la fin de l'activité du demandeur en tant qu'indépendant, ce qui laisserait présumer une utilisation privée de ce matériel, tandis que le délégué du gouvernement fait valoir que dans le domaine du matériel informatique, le principe de ventilation devrait s'appliquer, à défaut par les demandeurs de fournir une preuve d'une utilisation exclusive de ce matériel à des fins professionnelles.

Le constat du directeur que les frais relatifs à l'acquisition d'un ordinateur ne sauraient être déduits que par le biais d'un amortissement sur trois ans, indépendamment de la question du bien fondé de ce constat, ne saurait être invoqué afin de dénier aux demandeurs le principe de la déductibilité de ces frais au titre de frais d'exploitation, ce constat ayant tout au plus une incidence sur le quantum des frais susceptibles d'être déduits.

Le tribunal est cependant amené à relever que le constat du directeur que l'ordinateur a été acquis en décembre de l'année litigieuse, s'il ne permet pas de conclure automatiquement que l'intégralité des frais informatiques ne sauraient être déduits à titre de frais d'exploitation, étant entendu que le matériel autre que l'ordinateur a été acquis au début de l'année, et s'il est vrai que d'une manière générale l'acquisition d'un bien en fin d'année n'est pas de nature à exclure en soit la déductibilité des frais y relatifs à titre de frais d'exploitation, est cependant, compte tenu des circonstances particulières de la présente affaire, de nature à mettre en doute la réalité de l'utilisation professionnelle de l'ordinateur litigieux. Il ressort, en effet, d'un courrier des époux ... du 30 mars 2007 que l'activité d'indépendant du demandeur a cessé à partir du 1^{er} mai 2007 (« *aus heutiger Sicht erwarte ich nicht, dass ich bis zu diesem Zeitpunkt [donc jusqu'au 1^{er} mai 2007] noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit in nennenswerter Höhe erzielen werde* », formulation qui confirme une réduction substantielle de l'activité d'indépendant du demandeur jusqu'au 1^{er} mai 2007 et qui laisse supposer une cessation des activités à partir de cette même date). S'il est exact qu'il ne peut pas être exclu que le demandeur ait utilisé à des fins professionnelles l'ordinateur litigieux jusqu'au 1^{er} mai 2007, il n'en reste pas moins que la relativement courte durée d'une telle utilisation professionnelle permet de mettre en doute que ledit ordinateur a été acquis dans un but exclusivement professionnel, et a été utilisé exclusivement à des fins professionnelles, comme l'entendent les demandeurs. A cet égard, il convient encore de relever qu'il ressort du courrier précité que de l'aveu des demandeurs, l'activité d'indépendant du demandeur a été réduite pendant l'année 2007, jusqu'à la cessation de l'activité, à un point tel qu'il ne s'attendait pas à des revenus d'une hauteur significative, de sorte qu'en l'absence de revenus significatifs, le volume de

travail, impliquant un recours à l'ordinateur, doit pareillement être considéré comme marginal. Enfin, il convient de relever qu'il ressort des déclarations du demandeur que celui-ci disposait d'un ordinateur qu'il avait transmis à son épouse, de sorte qu'il ne saurait être soutenu que même en présence d'une activité réduite, l'acquisition d'un ordinateur s'imposerait en l'espèce.

Le recours laisse dès lors d'être fondé en ce qui concerne les frais d'acquisition d'un ordinateur. Cette conclusion n'est pas éternelle par le moyen des demandeurs tiré du principe d'égalité devant la loi, dans la mesure où ceux-ci restent en défaut de justifier que les tiers auxquels ils se réfèrent et qui pourraient déduire les frais relatifs à un ordinateur privé soient dans la même situation qu'eux-mêmes et que la loi réserve un traitement inégalitaire à des personnes se trouvant dans la même situation.

Quant au reste du matériel informatique, face à la déclaration des demandeurs que ce matériel a été utilisé exclusivement à des fins professionnelles, et en l'absence de contestations circonstanciées du délégué du gouvernement, respectivement du directeur, de nature à mettre en doute cette déclaration, étant entendu que les seules contestations soulevées se rapportent aux frais d'acquisition de l'ordinateur portable, respectivement à la question de la ventilation de ces frais, étant précisé que la problématique de la ventilation ne se pose pas en cas d'utilisation exclusivement professionnelle du matériel, c'est à tort que le directeur a refusé dans son principe la prise en compte des frais y relatifs à titre de dépenses d'exploitation.

Le recours est dès lors fondé en ce qu'il vise les frais en rapport avec l'acquisition de matériel informatique, à l'exception de ceux relatifs à l'acquisition d'un notebook.

Il résulte des considérations qui précèdent que la décision litigieuse est à réformer partiellement en ce qui concerne les frais du restaurant « *Speltz* » de l'ordre de 462,40 euro, les cotisations au « *Open BC* » de 71,40 euro, à l'« *Economist Club* » de 25 euro et au « *Marketing Club Trier* » de 230 euro, ainsi qu'aux accessoires informatiques des montants respectifs de 76,72 euro, 29,99 euro, 155,41 euro et 21,74 euro.

Le recours en réformation est rejeté comme non fondé pour le surplus.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

réforme partiellement la décision n° C 13954 du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2008 pour autant qu'elle vise la question de la déductibilité de frais de représentation, de frais de cotisation et de frais relatifs à du matériel informatique ;

partant, dit que les frais du restaurant « *Speltz* » de l'ordre de 462,40 euro, les cotisations au « *Open BC* » de 71,40 euro, à l'« *Economist Club* » de 25 euro et au « *Marketing Club Trier* » de 230 euro, ainsi que les frais d'acquisition des accessoires

informatiques des montants respectifs de 76,72 euro, 29,99 euro, 155,41 euro et 21,74 euro sont à déduire dans la catégorie des frais d'exploitation ;

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution et pour transmission au bureau d'imposition compétent ;

réforme partiellement la prédite décision du directeur de l'administration des Contributions directes pour autant qu'elle vise la question de la déductibilité des frais relatifs à l'entretien d'un cabinet de travail au domicile privé des demandeurs et renvoie le dossier devant ledit directeur pour exécution et pour transmission au bureau d'imposition compétent afin de tenir compte des principes retenus dans le présent jugement à ce sujet ;

déclare le recours en réformation non fondé pour le surplus ;

fait masse des frais et les met pour moitié à charge des demandeurs, et pour moitié à charge de l'Etat.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 2 avril 2009 par le premier juge, déléguée à cette fin, en présence du greffier Claude Legille.

Claude Legille

Carlo Schockweiler